



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

إطار مقترح لتفسير العلاقة بين متطلبات الإفصاح المحاسبى

وفجوة التوقعات فى المراجعة

دراسة ميدانية

رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة

من قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة عين شمس

مقدمة من الباحث

ياسر عنتر محمد محمود

إشراف

الدكتور

الأستاذ الدكتور

إبراهيم حماد حماد محمد

محمد عبدالفتاح محمد عبدالفتاح

أستاذ م. المحاسبة والمراجعة المتفرغ

أستاذ ورئيس مجلس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

كلية التجارة - جامعة عين شمس



كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

عنوان الرسالة: " إطار مقترح لتفسير العلاقة بين متطلبات الإفصاح
المحاسبى وفجوة التوقعات فى المراجعة: دراسة
ميدانية"

اسم الدرجة: دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم

رئيساً

يحيى محمد أبو طالب

١- الأستاذ الدكتور

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

عضواً

نبيل فهمى سلامه

٢- الأستاذ الدكتور

أستاذ المراجعة

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

مشرفاً

محمد عبدالفتاح محمد

٣- الأستاذ الدكتور

أستاذ المراجعة ورئيس مجلس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مشرفاً بالإشتراك

إبراهيم حماد حماد

٤- الدكتور

أستاذ م. المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

تاريخ البحث / / ٢٠١٥

ختم الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ / / ٢٠١٥

ختم الإجازة / / ٢٠١٥

موافقة مجلس الجامعة / / ٢٠١٥

موافقة مجلس الكلية / / ٢٠١٥

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مَنْ عَمِلَ صَالِحًا فَلِنَفْسِهِ وَمَنْ أَسَاءَ فَعَلَيْهَا وَمَا رَبُّكَ بِظَلَّامٍ لِلْعَبِيدِ {٤٦}

صدق الله العظيم

سورة فصلت - الآية رقم {٤٦}

إهداء

إلى والدي

تغمده الله بواسع رحمته

إلى والدتي

نبيع الرحمة

زوجتي

رفيقة الكفاح

نوران وأحمد

مستقبلي

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد سيد الأولين والآخرين، وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين. وبعد،

يطيب للباحث بعد حمد الله عز وجل أن يتوجه بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور محمد عبدالفتاح محمد عبدالفتاح أستاذ المراجعة ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس لرعايته واهتمامه بالباحث أثناء فترة تسجيل البحث ولتفضل سيادته بقبول الإشراف على هذا البحث ولما لمس الباحث من فيض معرفته وسعة صدره مما أثرى البحث والباحث، فجزاه الله عني خير الجزاء وأنعم عليه بنعمة الصحة والعافية.

وفي هذا المقام يسعدني ويشرفني أن أتقدم بوافر شكري وعظيم امتناني وتقديري إلى أستاذي الجليل الدكتور إبراهيم حماد حماد محمد أستاذ م. المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس والمشرف بالإشتراك على هذا البحث لما أحاطني به من فيض علمه وعمق خبرته وسعة صدره، ولما قدم لي من عون صادق وإرشاد أمين مما يجعلني مديناً له بكل تقدير واحترام، ومن خلال هذا العون الفياض أمكنني أن أتابع خطواتي وأتعرف على طريقي وأهدافي، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما يتوجه الباحث بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور يحيى محمد أبو طالب أستاذ المحاسبة المالية بكلية التجارة - جامعة عين شمس على تفضل سيادته بقبول رئاسة لجنة المناقشة والحكم على الرسالة فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما يتوجه الباحث بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور نبيل فهمي سلامه أستاذ المراجعة بكلية التجارة جامعة بورسعيد على قبول سيادته الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما يطيب للباحث أن يتوجه بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل في كلية التجارة - جامعة عين شمس الذين تعلمت على أيديهم، وإلى الدكتورة غادة محمد عبدالله أبو زيد المدرس بقسم الإحصاء والرياضة بكلية التجارة - جامعة عين شمس لقيام سيادتها بمعاونة الباحث في إجراء الإختبارات الإحصائية والتحقق من نتائج التحليل الإحصائي بالدراسة الميدانية للبحث. وأخيراً يتقدم الباحث بالشكر والتقدير إلى السادة مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والسادة المديرين الماليين والمحللين الماليين ومديرى الائتمان وأمناء الإستثمار بالشركات المسجلة أسهمها بالبورصة المصرية التى خضعت للدراسة لما قدموه من بيانات ساعدت على إنجاز الجانب الميداني من البحث والحصول على النتائج المرتبطة بالبيئة المصرية.

الباحث

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	إهداء
ج - د	شكر وتقدير
هـ - ح	المحتويات
ط - ل	قائمة المصطلحات
م - ف	قائمة الجداول
ص	قائمة الأشكال
٢٥-١	الإطار العام للبحث
١	١- مقدمة البحث
٧	٢- مشكلة البحث
١٣	٣- أهمية البحث
١٤	٤- أهداف البحث
١٥	٥- فروض البحث
١٨	٦- نطاق البحث
١٨	٧- منهج البحث
٢٠	٨- تقسيم البحث
٩١-٢٦	الفصل الأول مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة
٢٦	مقدمة
٢٩	١/١- تعريف فجوة التوقعات في المراجعة
٣٣	١/٢- مكونات فجوة التوقعات في المراجعة
٣٥	١/٣- توقعات مستخدمي التقارير المالية للشركة محل المراجعة
٦٠	١/٤- تأثير قانون سريناس أوكسلي على مهنة المراجعة والإفصاح المحاسبي

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
٨١	٥/١- مسئولية مراقب الحسابات وفقاً للمعايير والتشريعات المصرية المنظمة لمهنة المراجعة
٩٢-١٧٣	الفصل الثاني متطلبات الإفصاح المحاسبى بين المفهوم والأهمية وواقع التطبيق
٩٢	مقدمة
٩٧	١/٢- تطور الفكر المحاسبى من العصر الصناعى إلى عصر المعلومات
١٠٨	٢/٢- مفهوم عدالة عرض التقارير المالية وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية
١١٢	٣/٢- متطلبات الإفصاح المحاسبى وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية
١٧٤-٢٥٩	الفصل الثالث إعادة هيكلة فجوة التوقعات من منظور المراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل
١٧٤	مقدمة
١٧٧	١/٣- مخاطر المراجعة وفقاً لنموذج المراجعة التقليدية
١٨١	٢/٣- أسباب فشل نموذج المراجعة التقليدية فى واقع التطبيق
١٨٤	٣/٣- مخاطر المراجعة بين نموذج المراجعة التقليدية وواقع التطبيق
١٩٤	٤/٣- مخاطر المراجعة وفقاً لمنهج المراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل
٢٠١	٥/٣- عناصر مخاطر نشاط العميل القائمة لمخاطر المراجعة
٢١٤	٦/٣- الإطار العام لعملية المراجعة
٢٢٠	٧/٣- مراحل تنفيذ عملية المراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
٢٢٧	٨/٣- تقييم المخاطر وفقاً لمنهج المراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل
٢٤٨	٩/٣- تصميم برنامج وإجراءات المراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل
٢٥٠	١٠/٣- الحصول على أدلة الإثبات
٢٥١	١١/٣- اكمال عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة
٢٥٨	١٢/٣- إعادة هيكلة فجوة التوقعات لإبراز متطلبات الإفصاح المحاسبى كمتغير رئيسى بنموذج خطر المراجعة النهائى
٣٤٧-٢٦٠	الفصل الرابع الدراسة الميدانية
٢٦٠	مقدمة
٢٦٠	١/٤- تحديد مجتمع وعينة الدراسة
٢٦١	٢/٤- أسباب اختيار مجال الدراسة
٢٦٢	٣/٤- الإجراءات المتبعة في جمع البيانات
٢٦٦	٤/٤- توصيف عينة الدراسة
٢٧١	٥/٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
٢٧٤	٦/٤- نتائج اختبار مصداقية وصدق الإتساق الداخلى لبيانات الإستقصاء على مستوى كل مجموعة
٢٧٨	٧/٤- نتائج إختبار الطبيعية
٢٧٩	٨/٤- الخطوات المتبعة لاختبار فروض البحث
٣٥٨-٣٤٨	الخلاصة والنتائج والتوصيات
٣٤٨	مقدمة
٣٤٩	١- خلاصة البحث

المحتويات

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
٣٥٣	٢- نتائج البحث
٣٥٦	٣- توصيات البحث
٣٧٨-٣٥٩	المراجع
	الملحق
١-١٠م	قائمة الاستقصاء

قائمة المصطلحات

المصطلح	تعريفه
Public Companies	الشركات المساهمة ذات الإكتتاب العام: هي الشركات المسجلة أسهمها ببورصة الأوراق المالية والتي تتطلب نشر تقارير مالية سنوية تساعد موفري رؤوس الأموال في إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة.
Capital Providers:	مقدموا رؤوس الأموال: هم من يمنحون رؤوس الأموال ويوفرون السيولة النقدية اللازمة للشركة محل المراجعة سواء بغرض إمتلاك أصول أو لممارسة النشاط وهم فئات:
Investors	المستثمرون: سواء مكتتبين أو مضاربين على أسهم الشركة محل المراجعة ببورصة الأوراق المالية.
Creditors	المقرضون: هم مانحى القروض والإئتمان للشركة محل المراجعة.
Material Misstatements	التحريفات الجوهرية: هي الأخطاء الموجودة سواء بمتن القوائم المالية أو بالإيضاحات المتممة للشركة محل المراجعة والتي تؤثر على إتخاذ القرارات.
Opinion Shopping	تسوق الرأي: تتمثل في سعى بعض الشركات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مؤسسات المراجعة الأخرى، بخصوص موضوعات محل خلاف أو جدل مع مراقب حسابات الشركة، وذلك بهدف الضغط على مراقبى حساباتها لتغيير آرائهم.

Subsequent Events	الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي: هي جميع الأحداث التي تتم بين تاريخ إصدار التقارير المالية وتاريخ اعتمادها من الجمعية العامة للمساهمين، بما تحتويه من حقائق يتم إكتشافها قد تؤثر على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنشورة وعلى رأى مراقب الحسابات.
professional skepticism	الشك المهني: يعنى أن يكون مراقب الحسابات مدركاً لإحتمال وجود تحريفات جوهرية بالتقارير المالية محل المراجعة، آخذاً فى إعتباره إمكانية تخطى إدارة الشركة لإجراءات الرقابة والإعتراف بحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لإكتشاف التحريفات والغش يمكن أن تكون غير مناسبة لإكتشاف خطر وجود بيانات مالية مضللة بالتقارير المالية بسبب حدوث ممارسات غش أو إحتيال.
Rules Based Accounting	المحاسبة على أساس القواعد: تركز على الإلتزام ببعض القواعد المحاسبية حتى تتصف المعلومات المالية بالموثوقية، مثل التأكيد على مقاييس التكلفة التاريخية التي يمكن قياسها بدقة من واقع المستندات.
Principles Based Accounting	المحاسبة على أساس المبادئ: تعنى إتباع مجموعة من المبادئ دون التقيد بقواعد جامدة، بالتركيز على جوهر الأحداث بدلاً من المعاملات، ومن أهم تطبيقاتها، إحلال خاصية العرض الأمين للمعلومات الواردة بالتقارير المالية بدلاً من الموثوقية.

Faithful Disclosure	الإفصاح الأمين: يقصد به الكشف عن كافة الحقائق التي من شأنها أن تؤثر على قرارات موفري رأس المال سواء مستثمرين أو مقرضين وذلك في الوقت المناسب، وفي ضوء الأهمية النسبية للمعلومات المفصح عنها.
Cash Generating Units (CGU)	وحدات توليد النقدية: يطلق هذا المصطلح على الأصول طويلة الأجل كمؤشر لقدرتها على توليد تدفقات نقدية داخلية للشركة محل المراجعة.
Off Balance Sheet Financing	التمويل خارج الميزانية: هي طريقه لإقتراض الأموال بطريقه تمنع تسجيلها كالتزامات بقائمة المركز المالي للشركة المقيدة ببورصة الأوراق المالية مع تحمل عبء فائدة القرض كمصروف بقائمة الدخل على النحو الموضح بالفصل الأول من البحث.
Related Parties	الأطراف ذات العلاقة (أصحاب المصالح): هي أطراف داخلية أو خارجية يؤثر تعاملها مع الشركة على معاملات الشركة مع أطراف الأخرى بصفتهم أصحاب مصالح مع الشركة.
Financial Instruments	الأدوات المالية: هي مجموعة من الأدوات التي تأخذ الشكل التعاقدى لتيسير تعاملات الشركة المالية وهي تأخذ إما شكل الإلتزام أو شكل حق ملكية، مثل إمتيازات الديون والقروض القابلة للتحويل إلى أسهم ملكية.
Acceptable Audit Risk	خطر المراجعة المقبول: يعبر عن مدى قبول مراقب الحسابات أن تحتوى التقارير المالية على تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأى غير مقيد.

Inherent Risk	المخاطر الضمنية (الكامنة): تعرف بأنها احتمال وجود تحريفات جوهرية أو مخالفات، يمكن أن تحدث في نظام معالجة البيانات، الخاص بإعداد التقارير المالية، بحيث تكمن هذه المخاطر، إما بنشاط العميل، أو خصائص لعمليات معينة.
Reliability	الإعتمادية: تعنى أن تتصف المعلومات المدرجة بالتقارير المالية بدرجة من الثقة تمكن المستخدمين من الإعتماد عليها أثناء إتخاذهم قراراتهم الإقتصادية.
Client Business Risk Based Audit approach	منهج المراجعة على أساس مخاطر نشاط العميل: يعتمد على تقييم المخاطر التي تعوق تحقيق أهداف نشاط عميل المراجعة والتي تؤثر على كلاً من مخاطر المراجعة والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية محل المراجعة.
Control Environment	بيئة الرقابة: تشمل كافة الظروف المحيطة بالعمل داخل الشركة محل المراجعة، التي تؤثر في مدى إدراك، وفهم العاملين لمخاطر النشاط، كما تؤثر على تصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة، وعلى توصيل المعلومات عن مخاطر النشاط داخل الشركة، وعلى خطوط الاتصالات بالشركة، وعلى أنشطة الرقابة والمتابعة المستمرة.

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٢١٩	أبعاد تأكيد عدالة عرض التقارير المالية للشركة محل المراجعة	١-٣
٢٣٩	إجراءات مراقب الحسابات لفهم وتوثيق عناصر الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة	٢-٣
٢٦٥	بيان بقوائم الإستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة - المجموعة الأولى (مقدموا رؤوس الأموال)	١-٤
٢٦٥	بيان بقوائم الإستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة - المجموعة الثانية (مراقبوا الحسابات)	٢-٤
٢٦٦	بيان بالإجمالي العام لقوائم الإستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة	٣-٤
٢٦٧	تصنيف فئات المشاركين بمجموعة مقدمى رؤوس الأموال طبقاً لمركزهم الوظيفى	٤-٤
٢٦٨	تصنيف فئات المشاركين بمجموعة مراقبى الحسابات طبقاً لمركزهم المهنى	٥-٤
٢٦٩	تصنيف المشاركين بعينة الدراسة طبقاً لمؤهلاتهم الدراسية	٦-٤
٢٧٠	تصنيف المشاركين بعينة الدراسة طبقاً لعدد سنوات ممارسة الوظيفة أو المهنة	٧-٤
٢٧٥	نتائج إختبار مصداقية البيانات المتاحة للتحليل الإحصائى للمجموعة الأولى - مقدموا رؤوس الأموال	٨-٤